Urteil vom 23. März 2022, III R 35/20

Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien-GmbH bzw. Betriebsstätte bei Einschaltung einer Dienstleistungsgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.230322.IIIR35.20.0

BFH III. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 1, GewStG § 2 Abs 1 S 3, AO § 12 S 1, AO § 12 S 2 Nr 1, AO § 13, AO § 10, GewStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 21. November 2019, Az: 9 K 11108/17

Leitsätze

1. Eine Betriebsstätte i.S. von § 12 Satz 1 AO erfordert eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

2. Unter bestimmten Voraussetzungen können auch Räumlichkeiten dann eigene Betriebsstätten i.S. des § 12 Satz 1 AO sein, wenn es sich hierbei um solche einer eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft handelt und hierüber kein vertraglich eingeräumtes eigenes Nutzungsrecht besteht (BFH-Urteile vom 23.02.2011 - I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; vom 24.08.2011 - I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764). Dies gilt aber nur, wenn die fehlende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage des Dritten durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit vor Ort ersetzt wird (beispielsweise Identität der Leitungsorgane, fortlaufende nachhaltige Überwachung in den Räumlichkeiten des Auftragsnehmers).

3. Ohne eine gewisse räumliche und zeitliche "Verwurzelung" des Unternehmens vor Ort, fehlt es an dem für eine Betriebsstättenbegründung erforderlichen Dienen der Geschäftseinrichtung oder Anlage für eigene unternehmerische Zwecke i.S. des § 12 Satz 1 AO. Allein die Übertragung von auch umfassenden Aufgaben ohne gleichzeitig eigene betriebliche Tätigkeiten vor Ort, macht die Betriebsstätte des Auftragnehmers nicht zur Betriebsstätte des Auftraggebers.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 21.11.2019 - 9 K 11108/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Frage, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr 2013 (Streitjahr) im Inland eine Betriebsstätte hatte und dementsprechend gewerbesteuerpflichtig ist.

2 Die Klägerin ist eine im Jahr 2008 gegründete GmbH mit satzungsmäßigem Sitz in X und einem Stammkapital von 25.000 €. Gesellschafter der Klägerin waren seit 2010 M (Geschäftsanteil 23.500 €) und A (Geschäftsanteil 1.500 €); alleiniger Geschäftsführer war seit 2010 M mit Wohnsitz im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg). Unternehmensgegenstand war seit 2009 die "Verwaltung eigenen Grundvermögens". Die Klägerin erwarb im Jahr 2009 ein mit einem Wohn- und Geschäftshaus bebautes Grundstück in der P-Straße in X zu einem Kaufpreis von 790.000 €. Dieses Objekt wurde im Streitjahr für 1,55 Mio. € an eine KG veräußert. Im Dezember 2013 wurde eine

Teilungserklärung erstellt, es entstanden 33 Teileigentumsanteile. Im Jahr 2014 stellte die Klägerin ihre Geschäftstätigkeit ein.

3 Die Klägerin erteilte im November 2009 der am ...01.2007 gegründeten R-GmbH in X eine schriftliche "Hausverwaltungsvollmacht" für das in X gelegene Grundstück. Die R-GmbH erhielt alle Rechte und Pflichten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie standen. Hierzu zählte auch die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber Mietern und Pächtern der Immobilie als auch die Vertretung der Klägerin gegenüber Behörden.

4 Die Vollmacht umfasst insbesondere auch:

1. *sämtliche Rechte und Pflichten aus bestehenden oder neuen Miet- und Pachtverhältnissen, einschließlich des Neuabschlusses, der Kündigung, der Stellung von Mieterhöhungsverlangen und Abgaben aller anderer, auch einseitig empfangsbedürftiger Willenserklärungen und Kündigungen*

2. *den Abschluss und die Kündigung von Versicherungsverträgen und die Geltendmachung der Rechte und Ansprüche aus solchen Verträgen*

3. *den Abschluss und die Kündigung von Dienst- und Werkverträgen z.B. über Hausmeistertätigkeiten, Reinigungsarbeiten, Reparaturen o.ä.*

4. *die Erteilung von Aufträgen an Handwerker, Baufirmen o.ä. einschließlich der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen, Zurückbehaltungsrechten o.ä.*

5. *alle Anordnungen und Rechtshandlungen vorzunehmen, die sich auf die Instandsetzung und Instandhaltung des Objekts beziehen*

6. *die Vertretung gegenüber Dienstleistungsunternehmen, Kreditinstituten, Finanzämtern, Behörden und Gerichten und sonstigen Institutionen*

7. *die Berechtigung, Einblick in alle das Verwaltungsobjekt betreffenden Akten, insbesondere bei den Baubehörden, Grundbuchämtern und in Schuldurkunden zu nehmen*

8. *die Beauftragung von Rechtsanwälten namens und im Auftrag der Eigentümerin*

9. *die Geltendmachung und Beitreibung von allen das verwaltete Objekt betreffenden Zahlungsansprüchen*

5 Die Verwalterin konnte geeigneten Dritten einzelne Verwaltungsaufgaben, die sich aus dem Verwaltungsvertrag ergeben, übertragen und dazu auch Untervollmachten erteilen.

6 Im Jahr 2012 trat die neu gegründete R-Vermögensverwaltungs GmbH mit Sitz in X in die Hausverwaltungsvollmacht ein. Ähnliche Vereinbarungen bestanden auch zwischen der R-Vermögensverwaltungs GmbH und anderen Gesellschaften, an denen M beteiligt war. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der R-GmbH sowie der R-Vermögensverwaltungs GmbH war seit der Gründung H. Zweck der Gesellschaften und weiterer Gesellschaften, an denen H beteiligt war, war der An- und Verkauf von Häusern sowie die Hausverwaltung. Ähnliche Hausverwaltungstätigkeiten erledigte die R-Vermögensverwaltungs GmbH auch für Gesellschaften, an denen M der alleinige gesetzliche Vertreter war (im Folgenden: G-Gesellschaften).

7 In steuerlichen Angelegenheiten war für die Klägerin, für die R-GmbH und für die R-Vermögensverwaltungs GmbH der Steuerberater S tätig. In den Bilanzen der Jahre 2009 bis 2013 der R-GmbH sowie der R-Vermögensverwaltungs GmbH wurden Forderungen und Verbindlichkeiten der Klägerin aktiviert und passiviert. Hierbei handelt es sich um wechselseitige Gewährung von Darlehen in Höhe von jeweils 3.000 € bis 6.600 €.

8 Auf Nachfrage der Finanzverwaltung teilte der frühere Geschäftsführer der Klägerin am 20.04.2009 mit, der Sitz der Klägerin sei in der "T-Straße in X". Eine Nachfrage des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ergab, dass dort kein eigenes Klingelschild für die Klägerin und kein Mietvertrag über die Anmietung von Büroräumen existierte. Am 23.02.2010 benannte ein Mitarbeiter des Steuerberaters der Klägerin die Adresse "K-Straße in X" als Sitz der Klägerin. Mit Schreiben vom 02.08.2012 teilte Y als Angestellte der R-Vermögensverwaltungs GmbH i.G. verschiedenen Personen (u.a. dem Steuerberater S) mit, dass die Klägerin ihren Geschäftssitz ab dem ...08.2012 in

die Z-Straße in X verlegen werde. In der Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr wurde als Anschrift der Geschäftsleitung die Adresse "Z-Straße in X" angegeben, an der sich der Sitz der R-Vermögensverwaltungs GmbH befindet.

9 Da die Klägerin zunächst keine Steuererklärung abgab, schätzte das FA mit Bescheid vom 10.12.2014 den Gewerbesteuermessbetrag. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Erst am 15.12.2015 reichte die Klägerin u.a. die ausstehende Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr ein. Am 24.02.2016 erließ das FA erklärungsgemäß einen entsprechenden Steuerbescheid. Mit geändertem Bescheid vom 12.08.2016 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2013 unter Anrechnung eines Verlustvortrags in Höhe von 145.889 € auf 18.273 € fest. Gegen den geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Zur Begründung machte sie geltend, dass der im Streitjahr erzielte Gewinn aufgrund der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nicht der Gewerbesteuer unterliege. Mit Einspruchsentscheidung wies das FA den Einspruch zurück.

10 Die anschließend erhobene Klage begründete die Klägerin damit, dass keine Gewerbesteuerpflicht vorliege, weil sie im Inland zu keinem Zeitpunkt eine Betriebsstätte innegehabt habe. Im Streitfall habe M seine Unternehmen an seinem Wohnsitz in Luxemburg verwaltet. Dort habe er als Geschäftsführer der Klägerin die Steuererklärungen unterschrieben. Für den Fall, dass das Gericht gleichwohl eine Gewerbesteuerpflicht annehme, habe sie einen Anspruch auf die sog. einfache Grundbesitzkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 2013).

11 Die Klage hatte nur insoweit Erfolg, als der Gewinn aus Gewerbebetrieb um 1.914,28 € gekürzt wurde. Im Übrigen wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Das FG vertrat mit dem in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 669 veröffentlichten Urteil die Ansicht, die Klägerin habe im Inland eine Betriebsstätte gehabt, mit der Folge der grundsätzlichen Gewerbesteuerpflicht.

12 Mit der Revision macht die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht geltend. Das FG habe zu Unrecht eine Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG angenommen. Die Klägerin habe keine inländische Betriebsstätte nach § 12 AO gehabt. Aber selbst wenn man eine inländische Betriebsstätte annehme, sei das Urteil fehlerhaft, weil das FG die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die luxemburgische Geschäftsleitungsbetriebsstätte entfalle (§ 9 Nr. 3 GewStG), nicht berücksichtigt habe.

13 Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2019 - 9 K 11108/17, den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2013 vom 12.08.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.02.2017 aufzuheben.

14 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist begründet. Das FG hat auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin im Inland eine inländische Betriebsstätte nach § 12 AO unterhält. Da der Senat mangels hinreichender Feststellungen nicht in der Sache selbst entscheiden kann, ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 1. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), d.h. soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Gemäß § 12 Satz 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient.

17 a) Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II

2015, 601, Rz 28, m.w.N.). Für die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht ist grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer eine Rechtsposition innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann. Es reichen weder eine tatsächliche Mitbenutzung (Senatsurteil vom 30.06.2005 - III R 76/03, BFHE 210, 551, BStBl II 2006, 84, unter II.1.c) noch die bloße Berechtigung der Nutzung im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit (BFH-Urteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a aa) aus.

18 b) Weiter muss die Einrichtung oder Anlage der Tätigkeit unmittelbar dienen (BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 38/10, BFHE 238, 216, BStBl II 2012, 782, Rz 46). Für die Annahme eines unmittelbaren "Dienens" der Geschäftsanlage oder Einrichtung genügt daher nicht das Eigentum oder der Besitz eines Grundstücks. Gebäude, die lediglich einem Dritten überlassen werden (z.B. Vermietung/Verpachtung), begründen deshalb keine Betriebsstätte des Überlassenden (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 2552; BFH-Urteil vom 10.02.1988 - VIII R 159/84, BFHE 153, 188, BStBl II 1988, 653); dies gilt selbst dann, wenn der Zweck des Geschäfts gerade in der Vermietung oder Verpachtung besteht (Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz 15, m.w.N.). Erforderlich ist vielmehr, dass in dem vermieteten Objekt eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird (Senatsurteil vom 26.07.2017 - III R 4/16, BFH/NV 2018, 233) und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (BFH-Urteil in BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb; Senatsbeschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627, Rz 20, m.w.N.).

19 c) Eine Betriebsstätte kann aber auch in der Betriebsstätte eines Dritten begründet werden, wenn der Unternehmer rechtlich befugt ist, die Einrichtung oder Anlagen nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und wenn er eigene Arbeitnehmer beschäftigt oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer dort tätig werden (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2018, 233, Rz 11, m.w.N.; Senatsbeschluss in BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627, Rz 21, m.w.N.; vgl. BFH-Urteile vom 14.07.2004 - I R 106/03, BFH/NV 2005, 154, und vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462).

20 d) Unter Umständen kann auch durch die Beauftragung einer Managementgesellschaft oder Betriebsführungsgesellschaft ohne Verfügungsrecht über deren Räumlichkeiten eine Betriebsstätte des beauftragenden Unternehmens begründet werden, wenn die Gesellschaft aufgrund des zur Verfügung gestellten "sachlichen und personellen Organismus" in der Lage ist, ihrer unternehmerischen Tätigkeit "operativ" nachzugehen; dies gilt auch für den "reinen Inlandsfall" (BFH-Urteil vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209, Rz 23; vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2011 - I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764, Rz 23). Eine eigene unternehmerische Tätigkeit kann beispielsweise dann angenommen werden, wenn aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermöglicht wird (BFH-Beschluss vom 08.06.2015 - I B 3/14, BFH/NV 2015, 1553, Rz 4; Luckhaupt, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2016, 133, 134; Blumers/Weng, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 551).

21 2. Entgegen der Auffassung des FG reichen die auf die bisherigen Feststellungen gründenden Erwägungen, die Hausverwaltungsgesellschaft sei eine mit der Klägerin wirtschaftlich verflochtene Managementgesellschaft, die durch schriftliche und telefonische Kommunikation überwacht worden sei, nicht aus, um die Annahme einer (inländischen) Betriebsstätte in den Räumen der R-Vermögensverwaltungs GmbH zu begründen.

22 a) In Rechtsprechung und Literatur wird zwar --wie unter II.1.d ausgeführt-- angenommen, dass in besonderen Konstellationen durch die Beauftragung einer Managementgesellschaft eine Betriebsstätte für das beauftragende Unternehmen auch dann entstehen kann, wenn das beauftragende Unternehmen selbst über keine Räumlichkeit verfügt und auch nicht über die Räumlichkeiten der beauftragten Managementgesellschaft verfügen kann (BFH-Urteile in BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764; vom 23.02.2011 - I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; vom 13.10.2010 - I R 61/09, BFHE 231, 152, BStBl II 2011, 249, und in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1553; Heinsen in Gosch, AO § 12 Rz 12; vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz 12; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 2534). Allein die --auch umfassende-- Übertragung der Aufgaben auf einen selbstständig tätigen Dritten reicht aber nicht aus, um eine Betriebsstätte in den Räumen des Dritten zu begründen. Ansonsten könnte eine Betriebsstätte bei jedem Subunternehmer begründet werden. Die eigenverantwortliche Tätigkeit eines Subunternehmers an einem bestimmten Ort begründet aber nicht stets an diesem Ort eine Betriebsstätte des Hauptunternehmers. Vielmehr entsteht eine solche nur dann, wenn der Hauptunternehmer an dem betreffenden Ort eigene betriebliche Handlungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit vornimmt. Diese können zwar beispielsweise in einer Überwachung des Subunternehmers bestehen; betriebsstättenbegründend sind dahingehende Maßnahmen des Hauptunternehmers aber wiederum nur dann, wenn sie eine gewisse Nachhaltigkeit aufweisen (BFH-Urteil vom 13.06.2006 - I R 84/05, BFHE 214, 178, BStBl II

2007, 94, unter II.2.b bb). Soweit der BFH auch bei sog. Management- oder Dienstleistungsgesellschaften eine Betriebsstättenbegründung beim Auftraggeber auch ohne eigene Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Auftragnehmers annimmt, wird eine solche nur dann anerkannt, wenn die fehlende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage durch andere Umstände (Berechtigung und tatsächliche Durchführung eigener betrieblicher Handlungen des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers) ersetzt werden. Denn die eigenständige Auftragserfüllung eines Auftragnehmers kann, isoliert betrachtet, noch keine Geschäftstätigkeit des Auftraggebers darstellen (Blumers/Weng, DStR 2012, 551). Ausschlaggebend ist hiernach, dass der "Auftraggeber" mittels der vertraglichen Überantwortung von Aufgaben und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen "Apparats" in der Lage ist, seiner unternehmerischen Tätigkeit "operativ" nachzugehen, und dass er infolgedessen Zugriff in Gestalt einer Verfügungsmacht über die fraglichen Räumlichkeiten hat (BFH-Urteile in BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764, Rz 23, und in BFHE 260, 209, Rz 23). Eine eigene unternehmerische Tätigkeit kann beispielsweise dann angenommen werden, wenn aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermöglicht wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1553, Rz 4; Luckhaupt, ISR 2016, 133; Blumers/Weng, DStR 2012, 551). Die Personenidentität der Leitungsorgane ersetzt gleichsam die genannte erforderliche nachhaltige Überwachung (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1354, Rz 37; Senatsurteil vom 18.09.2019 - III R 3/19, BFH/NV 2020, 708, Rz 33).

23 b) Fehlt es hingegen an der Identität der Leitungsorgane, die die erforderliche nachhaltige Überwachung oder die tatsächliche Verfügungsmacht über die Räume des Dritten ersetzt, können die Räumlichkeiten des Dritten nur dann zur Betriebsstätte des Auftraggebers werden, wenn er in diesen Räumen eigene betriebliche Handlungen vornimmt. Diese können zwar auch dann vorliegen, wenn der Auftraggeber die Tätigkeit des Auftragnehmers oder der Managementgesellschaft im Rahmen der betreffenden Einrichtung fortlaufend und nachhaltig überwacht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, unter II.2.b bb, und in BFH/NV 2011, 1354, Rz 37). Entscheidend ist nach Auffassung des Senats in einem solchen Fall jedoch, dass die fortlaufende Überwachung an dem betreffenden Ort, also in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers, erfolgt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, unter II.2.b aa, der auf die Überwachungstätigkeit am Ort der verpachteten Tankstellen abstellt). Denn nur bei einer gewissen räumlichen und zeitlichen "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit in der inländischen Betriebsstätte des Dritten (vgl. Ditz/Quilitzsch, Finanz-Rundschau 2020, 510; vgl. Gosch, BFH-PR 2013, 33) kann von dem für eine Betriebsstättenbegründung erforderlichen unmittelbaren Dienen der Geschäftseinrichtung oder Anlage für eigene unternehmerische Zwecke gesprochen werden. Bei fehlender Identität der Leitungsorgane und fehlender ortsbezogener Überwachung kann somit allein die Beauftragung einer Management- oder Dienstleistungsgesellschaft nicht zu einer Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers führen.

24 c) Das Erfordernis der fortlaufenden Überwachung vor Ort widerspricht nach Auffassung des Senats nicht dem BFH-Urteil in BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764. Denn auch nach dieser Entscheidung hängt selbst mit Blick auf Leitsatz 3 des Urteils die Betriebsstättenbegründung des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers nicht allein von dem Umfang der übertragenen Aufgaben ab. Dort führte der I. Senat aus, dass "infolge des Managementvertrages die E-LP auch ohne ein ihr vertraglich eingeräumtes eigenes Nutzungsrecht nicht nur gelegentliche Mitnutzerin der Räume der EV-Ltd." war; danach übten sowohl die Mitarbeiter der EV-Ltd. als auch die Mitarbeiter der E-Ltd. (Geschäftsführerin der LP) ihre Tätigkeiten für beide Gesellschaften in den Geschäftsräumen der EV-Ltd. aus. Darüber hinaus waren die Geschäftsführer (directors) der E-Ltd. zugleich Mitarbeiter (directors und non-executive directors) der EV-Ltd., sodass die erforderliche ortsbezogene (Mit-)Nutzung gegeben war. Zugleich verwies der I. Senat für die nicht nur gelegentliche Mitnutzung der Räume des Auftraggebers beim Auftragnehmer auf die Entscheidungen des BFH in BFH/NV 2011, 1354 und in BFHE 231, 152, BStBl II 2011, 249. Nach der Entscheidung in BFH/NV 2011, 1354 war unbeachtlich, dass die Klägerin (eine KG mit den Gründungsgesellschaftern A-GmbH, B-GmbH und C-KG) kein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht über die Räume der B-GmbH oder C-KG hatte, weil die Einrichtungen "von den Geschäftsführern der A-GmbH, die zugleich Geschäftsführer der B-GmbH und der C-KG waren, u.a. für die Zwecke der Klägerin genutzt" wurden (Rz 36) und insoweit die erforderliche Überwachung "gleichsam durch eine Identität der Leitungsorgane ersetzt wird" (Rz 37). Das zeigt, allein die Übertragung von Aufgaben macht ohne gleichzeitige eigene betriebliche Tätigkeiten (wie Überwachungen) vor Ort die inländische Betriebsstätte des Auftragnehmers nicht zur Betriebsstätte des Auftraggebers. Entweder sind Überwachungsmaßnahmen in den Räumlichkeiten des Geschäftsbesorgers (Auftragnehmers) erforderlich oder man geht bei Identität der Leitungsorgane gleichsam von solchen aus.

25 d) Entscheidend sind --entgegen der Ansicht des FG-- die tatsächliche ständige Überwachung oder auch sonstige Tätigkeiten für eigene betriebliche Zwecke in den Räumlichkeiten des Dritten (vgl. Blumers/Weng, DStR 2012, 551).

Nur in diesen Fällen kann davon gesprochen werden, dass der Auftraggeber auch die Einrichtung des Auftragnehmers für seine eigenen betrieblichen Zwecke nutzt, mit der Folge, dass diese Einrichtung (auch) als Betriebsstätte der Klägerin gewertet werden kann. Insoweit genügen Überwachungstätigkeiten, die (allein) aus dem Ausland heraus wahrgenommen werden, ebenfalls nicht, denn "eine solche Überwachung aus dem Ausland heraus vollzieht sich ohne Nutzung der Geschäftsräume des inländischen Dienstleisters für die eigenen unternehmerischen Belange" (Behrens, Die Unternehmensbesteuerung 2020, 353; vgl. Bärsch/Nußbaum, Internationale Wirtschaftsbriefe Nr. 16 vom 28.09.2020, 1, 6; vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94).

26 e) Für das Erfordernis einer räumlichen Zuordnung spricht auch die Abgrenzung des in § 13 AO geregelten ständigen Vertreters zum Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO. Nach § 13 AO ist ständiger Vertreter eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Der ständige Vertreter begründet für sich allein noch keine Betriebsstätte i.S. des § 12 AO. Denn während der Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO eine sachliche Anknüpfung an eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage erfordert, regelt § 13 AO die personelle Anknüpfung über den Begriff des ständigen Vertreters (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 13 AO Rz 4). Ist der Vertreter rechtlich selbstständig, hat der Unternehmer in der Regel kein (Mit-)Verfügungsrecht über die Einrichtung des rechtlich selbstständigen Vertreters, es sei denn, es gibt Anhaltspunkte für eigene betriebliche Tätigkeiten des Unternehmers in den Räumen des ständigen Vertreters. Selbst wenn ein ausländisches Unternehmen einen inländischen Vertreter bestellt und insoweit eine inländische Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne (vgl. Art. 5 Abs. 5 und 6 des OECD-Musterabkommens) vorliegen kann, müssen für gewerbesteuerliche Zwecke die Einkünfte zusätzlich einer festen Geschäftseinrichtung i.S. des § 12 AO zugeordnet werden. Der Unternehmer muss daher in Abgrenzung zum ständigen Vertreter die feste Geschäftseinrichtung nicht nur einsetzen können, sondern auch tatsächlich einsetzen. Allein durch die Erteilung von Weisungen oder Überwachungsmaßnahmen aus dem Ausland wird die Geschäftseinrichtung des Auftragnehmers nicht in die unternehmerische Aktivität des Auftraggebers einbezogen.

27 f) Die angefochtene Entscheidung entspricht diesen Grundsätzen nicht. Denn das FG hat die Betriebsstätte lediglich mit der Möglichkeit der Überwachung vor Ort begründet, ohne die tatsächliche Überwachung vor Ort festzustellen. Auch soweit das FG in seiner weiteren Begründung einer inländischen Betriebsstätte zusätzlich auf die "enge wirtschaftliche Verflechtung" und die "mehrjährigen Geschäftsbeziehungen zwischen der Klägerin" und weiteren "Managementgesellschaften" (G-Gesellschaften) abstellt, können diese Umstände nicht in einer Gesamtwürdigung miteinbezogen werden, weil es im vorliegenden Fall allein um die Frage der inländischen Betriebsstätte der Klägerin geht.

28 3. Mangels Spruchreife geht die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

29 a) Der Senat kann mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen nicht selbst die Würdigung vornehmen, ob möglicherweise schon in dem Vermietungsobjekt eine Betriebsstätte der Klägerin i.S. des § 12 Satz 1 AO anzunehmen ist.

30 aa) Das FG ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass allein der Besitz und das Eigentum des im Inland belegenen Vermietungs- und Verpachtungsobjekts nicht ausreicht, um eine Betriebsstätte der Klägerin zu begründen. Das allein bedeutet aber nicht, dass ein vermietetes oder verpachtetes Objekt grundsätzlich nie eine Betriebsstätte des Verpächters sein kann. Sofern der Verpächter oder Vermieter vor Ort, d.h. in dem vermieteten Objekt, welches eine "feste" Beziehung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche aufweist, eine eigene nachhaltige gewerbliche Tätigkeit ausübt, kann auch das Vermietungsobjekt eine Betriebsstätte des Vermieters sein. Denn in diesem Fall dient das Objekt der Tätigkeit des Unternehmens i.S. des § 12 Satz 1 AO.

31 bb) Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass insbesondere die üblichen mit der Pachtzinsvereinnahmung und mit der Erhaltung der Pachtobjekte verbundenen Verwaltungsarbeiten für die Annahme einer Betriebsstätte am Ort des Pachtobjekts nicht ausreichen, da sie regelmäßig durch die Verpächterseite von der Betriebsstätte des Verwaltungssitzes aus vorgenommen werden (BFH-Urteil in BFHE 238, 216, BStBl II 2012, 782, Rz 48). Gleiches gilt, soweit sich der Verpächter ein Recht zum Betreten der Pachträume zur Prüfung von Geschäftsvorfällen oder sogar eine Kontrolle des gesamten Betriebsablaufs vorbehalten oder nur vorübergehend eigene Arbeitskräfte eingesetzt hat (BFH-Urteil in BFHE 153, 188, BStBl II 1988, 653; Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz 15, m.w.N.). Um eine Betriebstätte des Verpächters in dem vermieteten Objekt annehmen zu können, muss eine besondere Tätigkeit hinzukommen, z.B. die Pflege und Unterhaltung des vermieteten Objekts durch eigenes oder beauftragtes Personal, das in der verpachteten Betriebsanlage beschäftigt wird (BFH-Beschluss vom 30.08.1960 - I B 148/59 U, BFHE 71, 585, BStBl III 1960, 468; BFH-Urteil vom 06.07.1978 - IV R 24/73, BFHE 126, 102, BStBl II 1979, 18, m.w.N.). Jedoch

liegt unter diesem Gesichtspunkt eine Betriebsstätte des Verpächters nur dann vor, wenn die ihm zuzurechnenden Tätigkeiten eine gewisse Nachhaltigkeit aufweisen und über punktuelle und einzelfallbezogene Maßnahmen hinausgehen (BFH-Urteil in BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, unter II.2.b aa).

32 cc) Die Vorinstanz erhält insoweit durch Zurückverweisung Gelegenheit, Feststellungen zu treffen, ob möglicherweise schon in dem Vermietungsobjekt eine Betriebsstätte der Klägerin liegen kann.

33 b) Sollte sich im zweiten Rechtsgang eine inländische Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO in dem Vermietungsobjekt nicht feststellen lassen, wird das FG ferner zu prüfen haben, ob die Klägerin eine inländische oder eine (ausschließlich) am Wohnsitz des geschäftsführenden Gesellschafters der Klägerin befindliche Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO) hatte. Denn jedes Unternehmen hat --zumindest-- eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte (BFH-Urteil vom 20.12.2017 - I R 98/15, BFHE 260, 169, BFH/NV 2018, 497, Rz 30). Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH erweitert der Satz 2 des § 12 AO die Definition einer Betriebsstätte dergestalt, dass eine Betriebsstätte nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraussetzt (BFH-Urteil in BFHE 260, 209, Rz 23, m.w.N.). Diese kann sich auch in den fremden Räumen eines Dritten (Geschäftsleiters) befinden (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 10 AO, Rz 3; BFH-Urteil vom 28.07.1993 - I R 15/93, BFHE 172, 301, BStBl II 1994, 148, unter II.2.b) bzw. in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten gesellschaftsfremden Managers (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2004 - IV R 29/02, BFHE 205, 295, BStBl II 2004, 602, unter 1.a, m.w.N.). Die bisherigen Feststellungen ermöglichen keine abschließende Beurteilung, ob die tatsächliche Geschäftsleitung auf die Hausverwaltungsgesellschaft übertragen und vom dortigen Geschäftsführer ausgeübt worden ist oder (ausschließlich) beim geschäftsführenden Gesellschafter der Klägerin (möglicherweise am Wohnsitz in Luxemburg) lag.

34 c) Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- noch auf folgendes hin:

35 aa) § 10 AO definiert die "Geschäftsleitung" als den "Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung". Nach der Rechtsprechung des BFH ist dies der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (BFH-Urteile vom 03.07.1997 - IV R 58/95, BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86, m.w.N., und in BFHE 260, 169, BFH/NV 2018, 497, Rz 29). Entscheidend ist, an welchem Ort die für die Klägerin vorzunehmenden Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt, sowie solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören ("Tagesgeschäfte"), tatsächlich wahrgenommen wurden (BFH-Urteile vom 07.12.1994 - I K 1/93, BFHE 176, 253, BStBl II 1995, 175, und in BFHE 205, 295, BStBl II 2004, 602). Nicht entscheidend sind hingegen diejenigen Maßnahmen, die die Grundlagen der Gesellschaft, insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen Maßnahmen und an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betreffen (BFH-Urteil in BFHE 176, 253, BStBl II 1995, 175). Bei der Beurteilung sind maßgebend die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls wie Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86, und vom 29.04.1987 - X R 6/81, BFH/NV 1988, 63; FG Hamburg, Urteil vom 16.04.2010 - 5 K 114/08, EFG 2011, 539, Rz 266). Wird eine Kapitalgesellschaft an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten nach ihrer Bedeutung für die Kapitalgesellschaft zu gewichten, um auf diese Weise den Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen (BFH-Urteile in BFHE 176, 253, BStBl II 1995, 175, und in BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601).

36 bb) Zu klären wäre insoweit, wo --ausgehend von der umfassenden Hausverwaltungsvollmacht-- die im Tagesgeschäft der Klägerin anstehenden Entscheidungen von einigem Gewicht tatsächlich getroffen wurden und wer die Entscheidungsbefugnis in diesen Angelegenheiten hatte (z.B. tatsächliche Vertretung gegenüber Kreditinstituten, Finanzämtern und sonstigen Institutionen sowie uneingeschränkte Erlaubnis zu eigenständigen Abschlüssen und Kündigungen von Mietverträgen sowie Dienst- und Werkverträgen, Buchführung, Fertigung von Steuererklärungen, sonstige laufende Geschäftsvorfälle). Soweit eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Ausland in Betracht kommen sollte, wird auf die in § 90 Abs. 2 AO geregelte gesteigerte Mitwirkungspflicht der Klägerin hingewiesen.

37 d) Für den Fall, dass sowohl eine ausländische (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte als auch eine inländische Betriebsstätte in Betracht kommt, wäre zu klären, ob und inwieweit eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG vorzunehmen ist (vgl. Kahlenberg, ISR 2020, 217; vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 28.05.2020 - 9 K 1904/18 G, EFG 2020, 1325, Revision eingelegt, Az. des BFH IV R 16/20).

38 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de